



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Michala Jantoše, ve věci

žalobce: **Ing. V. Z.**
bytem X
zastoupený daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičařem
sídlem Navrátilova 666/7, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16553/20/5300-22444-710968,
ve věci platebního výměru na DPH

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 7. 7. 2020 domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 4. 2019, č. j. 1075295/19/3109-50521-804402. Uvedeným platebním výměrem za 1. čtvrtletí roku 2016 správce daně vyměřil žalobci vlastní daň ve výši 105 173 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

když žalobci neuznal nárok na odpočet daně z plnění dle daňového dokladu č. 015012014, neboť žalobce nesplnil podmínky § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), když neprokázal, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Sporným zdanitelným plněním jsou služby poskytnuté společností V. F. C. s. r. o., IČO: X (dále jen „V. F. C.“), která měla s žalobcem spolupracovat na řešení projektové dokumentace kanalizačních přípojek v katastrálním území R. n. M.

2. Žalobce v podané žalobě předně tvrdí, že na předmětné zakázce spolupracoval s V. F. C., tato firma mu své služby vyúčtovala a žalobce je zaplatil. Současně namítá, že žalovaný účelově pomíjí časovou souvislost uplatněného nároku na odpočet DPH. Projekt kanalizačních přípojek se řešil již od roku 2009, tedy i před sporným rokem 2015, a pokud správce daně odvozuje své závěry z výpovědí mnoha osob, tak dle žalobce ale není zřejmé, na které z období se správce daně dotčených osob dotazoval a ke kterému období z časového úseku 2009 až 2015 se tyto osoby vyjadřují. Žalobce dále namítá, že závěry žalovaného a jeho právní hodnocení vyplývající ze svědecké výpovědi pana L. V. (jednatel společnosti V. F. C.), jež byla realizována až v odvolacím řízení, jsou v rozporu s obsahem správního spisu. Žalovaný dle žalobce vyvozuje závěry ze svědecké výpovědi účelově tak, aby se mu hodily pro jeho závěry. Žalobce rozporuje hodnocení svědecké výpovědi pana V. postupně v jednotlivých bodech odůvodnění napadeného rozhodnutí, kdy konkrétně nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně způsobu prováděných prací, obsahu uzavřené zprostředkovatelské smlouvy mezi žalobcem a V. F. c., cenou plnění a způsobem jejího stanovení, rozsahu plnění, vyúčtování služby a dokumentace k realizaci požadovaného plnění. Žalovaný nad to dle žalobce hodnotí skutečnosti, které nikdy nebyly předmětem sdělených pochybností (posloupnost jednání, obsah zprostředkovatelské smlouvy a činnost společnosti R. M.). Žalobce také poukazuje na fakt, že svědek byl v téže věci vyslechnut již v minulosti a žalovaný se s tímto faktem nikterak nevypořádává, tj. nečinil kroky k vyvrácení či přisvědčení věrohodnosti svědecké výpovědi.
3. Žalobce dále namítá neprovedení navržené svědecké výpovědi R. A. (jednatel společnosti R. M.), když tímto žalovaný dle žalobce zatížil řízení vadou, jež měla podstatný vliv na zákonnost rozhodnutí. Ačkoli byl A. vyslechnut správcem daně dne 18. 9. 2017, jednalo se o výsledch v rámci probíhající daňové kontroly a tedy předtím, než žalovaný žalobci sdělil své pochybnosti. Žalobce má za to, že správce daně nemohl odmítnout jeho návrh na výsledch A. poté, co žalobci byly sděleny pochybnosti a závěry správce daně. Výpověď A. by přitom dle žalobce mohla potvrdit či vyvrátit v některých souvislostech výpověď svědka V. Žalovaný účelově ignoruje svou povinnost danou § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tedy aby zjistil co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Nepřípadný je dle žalobce i odkaz žalovaného na část rozhodnutí, kde popisuje výsledch svědka A. ze dne 18. 9. 2017, tedy ze dne, který předcházel jakémukoli sdělení pochybností v rámci daňové kontroly.
4. Ve vztahu k daňovému přiznání V. F. C., ve kterém tato společnost přiznala uskutečněné plnění pro žalobce, žalobce namítá, že toto daňové přiznání nelze ignorovat, neboť se jedná o plnohodnotný důkaz dle daňového řádu svědčící ve prospěch žalobce. Žalovanému se však tento důkaz nehodí pro jeho závěry, a proto jej záměrně opomíjí. Žalovaný spatřuje pochybnosti, a s tím spojený přenos důkazního břemene, v tom, že V. F. C. neuvedla

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

předmětné zdanitelné plnění v kontrolním hlášení. Tato povinnost nicméně byla zákonem založena až s účinností k 1. 1. 2016, to znamená, že V. F. C. neměla ve 4. čtvrtletí roku 2015 žádnou povinnost uvést takové plnění v kontrolním hlášení.

5. Žalobce dále namítá, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkou popření neutrality DPH.
6. Žalobce uvádí, že unesl své důkazní břemeno stran sporného plnění, když v řízení předložil důkazní prostředky a rovněž byly zjištěny další skutečnosti, které jeho nárok ve smyslu platného zákona o dani z přidané hodnoty prokazují.
7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 18. 8. 2020 navrhl zamítnutí žaloby a k jednotlivým žalobním bodům poté rozvedl následující. K svědecké výpovědi svědka V. uvedl, že se jedná o ničím nepodložené tvrzení žalobce, který pouze vytrhl z kontextu části protokolu o výslechu svědka, z nichž namítané přeručování svědecké výpovědi dovozuje. Ve vztahu k vyjádřeným pochybnostem žalovaného ohledně obsahu smlouvy mezi žalobcem a V. F. C. má žalovaný za to, že žalobce nesprávně zaměňuje vyjádření pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a hodnocení důkazů. Žalovaný rovněž nesouhlasí s tvrzením žalobce, že svědek V. byl vyslechnut v téže věci již v minulosti, neboť ve vztahu k V. F. C. správce daně obdržel pouze odpověď této společnosti na výzvu správce daně k poskytnutí údajů. Žalovaný dále uvedl, že dne 18. 9. 2017 byl proveden výslech svědka A., s tím, že žalovaný k opakovanému výslechu již nepřistoupil, avšak tento postup řádně odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Žalovaný připomněl, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalobce tedy tížilo důkazní břemeno stran prokázání, že předmětné plnění realizovala V. F. C. v rozsahu deklarovaném na šetřeném dokladu. Žalovaný neopomenul daňové přiznání V. F. C., když se jím v napadeném rozhodnutí zabýval, pokud však byly zjištěny a prokázány skutečnosti zakládající o faktické realizaci plnění důvodné pochybnosti, nemůže pouhé vykazání plnění v daňovém přiznání věrohodně prokázat, že plnění bylo uskutečněno. Ačkoli žalovaný souhlasí s žalobcem, že povinnost podat kontrolní hlášení byla zákonem stanovena s účinností od 1. 1. 2016, je pro posuzovanou věc stěžejní, že konkrétní pochybnosti byly žalobci sděleny výzvou v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu, na kterou měl žalobce prostor adekvátním způsobem reagovat. Ve vztahu k námitce popření principu neutrality DPH žalovaný uvedl, že se s touto námitkou řádně vypořádal v rámci napadeného odůvodnění a setrvává na svém závěru, že jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, přičemž žalobce toto neprokázal a neprokázal ani rozsah deklarovaný na šetřeném dokladu.
8. Dne 14. 6. 2021 bylo soudu doručeno podání žalobce, ve kterém na podporu svých žalobních tvrzení poukazuje na usnesení Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, týkající se přiznání nároku na odpočet DPH.
9. Ve věci u podepsaného soudu proběhlo dne 21. 6. 2021 ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích, přičemž žalobce zdůraznil problematičnost úplného prokázání všech detailů s časovým odstupem a odkázal v této souvislosti na nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13. Žalovaná uvedla, že v nyní

projednávané věci nebyl prokázán nejen dodavatel, ale také rozsah plnění, a nelze jí tudíž srovnávat se skutkem posuzovaným SDEU ve věci C-610/19.

10. Soud nevyhověl návrhu žalobce na provedení důkazu výsledkem R. A., neboť žalobce neuvedl, které konkrétní skutečnosti by měly být tímto výsledkem prokázány. Krajský soud považuje zjištěný skutkový stav daňovými orgány za dostačující, a tudíž se opětovný výsledek R. A. jeví jako nadbytečný. Soud v této souvislosti uvádí, že výsledek R. A. byl proveden již před správcem daně a žalobce ač byl o výsledku řádně vyrozuměn, výsledku se nezúčastnil a nevyužil tedy svého zákonného práva na položení případných doplňujících otázek svědkovi.
11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Soud ze správního spisu zjistil, že dne 13. 4. 2016 bylo správci daně doručeno přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016, v němž žalobce vykázal nadměrný odpočet ve výši 12 427 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti takto podaného daňového přiznání, a proto výzvou ze dne 17. 5. 2016, č. j. 1051601/16/3109-50521-804402 zahájil postup k odstranění pochybností. Správce daně nabyt pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění od plátce V. F. C., když porovnáním kontrolních hlášení těchto dvou daňových subjektů zjistil, že ačkoli žalobce vykázal u předmětného plnění daň na vstupu, V. F. C. již nevykázala uskutečnění tohoto plnění. Předmětem sporného zdanitelného plnění je *„zajišťování technické pomoci s přípravou projektu – projekt kanalizační přípojka R. n. M.“*, společností V. F. C. (dle faktury č. X). Ke spornému zdanitelnému plnění správce daně od žalobce zjistil, že technická pomoc V. F. C. měla spočívat v osobní návštěvě vlastníků nemovitých věcí, kdy za jejich přítomnosti měla být navržena trasa, technické řešení a místo napojení objektu na hlavní kanalizační řad. Jednatel V. F. C. L. V. v odpovědi na výzvu správce daně k poskytnutí údajů uvedl, že fakturu č. 015012014 vystavil na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 2. 3. 2015, kterou současně předložil. Předmětem této smlouvy bylo *„zprostředkování zajištění technické pomoci s přípravou Kanalizační přípojky R. n. M.“*, přičemž v bodě III. smlouvy bylo uvedeno, že se *„zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemci zprostředkoval a zajistil přípravu a zpracování podkladů“*. Dále V. sdělil, že na uvedené práce si nasmlouval R. M. s. r. o., IČO: X (dále jen „R. M.“) a společně s jejím jednatelem (R. A.) na uvedené akce dojížděl. R. M. měla navíc na obcházení obydlí zajištěného staršího pána. Současně správci daně předložil kopii faktury č. X, na základě které R. M. fakturovala V. F. C. *„zajištění technické pomoci s přípravou projektu kanalizační přípojka R. n. M.“*. Správce daně dále provedl místní šetření u objednatele projektové dokumentace, obce R. n. M., kde bylo zjištěno, že projekt kanalizace se v obci řešil již za starého vedení obce (volební období 2010-2014), kdy však z důvodu problémů s výběrem zhotovitele byla dotace na hlavní kanalizační řad vrácena. Nové vedení obce (volební období 2014-2018) převzalo původní projekt, avšak předmětem původní projektové dokumentace nebyly přípojky k jednotlivým objektům, neboť nebyly předmětem žádosti o dotaci. Současně správce daně zjistil, že občané obce byli osloveni průvodním dopisem zaslaným projektantem, ve kterém byl zakreslen návrh na umístění přípojky, včetně smlouvy o právu umístit a zřídit stavbu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Smlouvy měl dle starosty obce vypracovávat žalobce. Starosta obce dále sdělil, že v místě jeho bydliště byl v souvislosti s přípojkou L. Š. (bývalý předseda stavební komise a komise pro rozvoj obce, od voleb 2014 zastupitel). Správce daně na základě těchto zjištění konstatoval, že nedošlo k odstranění pochybností, neboť se neprokázalo, že předmětné plnění žalobce fakticky přijal od V. F. C. tak, jak je na faktuře č. X deklarováno. Správce daně proto ukončil postup k odstranění pochybností a zahájil u žalobce dne 2. 6. 2016 daňovou kontrolu v rozsahu ověření oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u přijatelného daňového dokladu č. X, ev.č. X (protokol ze dne 2. 6. 2016, č. j. 1158748/16/3109-60563-800185).

13. V rámci daňové kontroly správce daně vyzval společnost R. M. k poskytnutí údajů týkajících se vystavení a uskutečnění plnění, avšak bezvýsledně. Za pomoci institutu dožádání poté správce daně zjistil, že společnost R. M. nepodala za zdaňovací období prosinec 2015 přiznání k DPH, k datu 3. 7. 2017 byla společnost zrušena jako plátce DPH z důvodu závažného porušení svých povinností. Rovněž bylo zjištěno, že skutečné sídlo společnosti není známé, když zapsané sídlo je pouze fiktivním sídlem. Správce daně v rámci daňové kontroly provedl dále místní šetření u namátkově vybraných občanů obce R. n. M., ze kterého vyplynulo, že se na předmětných pracích podílel L. Š. K časové realizaci sporného plnění správce daně provedl místní šetření na Městském úřadě v Šumperku, stavebním odboru, za účelem předložení smluv o právu umístit a zřídit stavbu. Z předložených smluv správce daně zjistil, že všechny smlouvy byly podepsány v období září 2015 – leden 2016, přičemž některé ze smluv byly opatřeny pouze podpisem bez uvedení data podpisu smlouvy. Z kopie výtisku občasníku obce R. n. M. s názvem „Naše obec“ s datem vydání 12. 11. 2013 správce daně zjistil, že občané byli tímto způsobem informováni, že je v roce 2014 navštíví projektant, který pro každou nemovitost zpracuje projekt a vyřídí potřebná povolení k napojení na kanalizaci. Dne 15. 12. 2016 správce daně provedl svědeckou výpověď s L. Š. (protokol č. j. 2036954/16/3109-60563-800185), ke které se žalobce nedostavil, ač byl řádně vyrozuměn o termínu výslechu. Ze svědecké výpovědi Š. vyplynulo, že se na projektu domovních přípojek podílel v roce 2015, kdy jej požádal A. o pomoc s realizací. A. mu předal doklady k jednotlivým přípojkám na druhé schůzce a poté společně obešli 3-5 objektů a následně Š. kontaktoval majitele nemovitých věcí také sám. Dle ústní dohody mu odměnu za práci vyplatil A. v hotovosti. Dne 18. 9. 2017 provedl správce daně výslech R. A. (protokol č. j. 1600708/17/3109-60563-802435), kterého se žalobce rovněž neúčastnil. Z výslechu mimo jiné vyplynulo, že A. prodělal na konci roku 2015 srdeční infarkt a z toho důvodu si moc věcí nepamatuje a mnoho lidí nepoznává. K věci samé vypověděl, že se zná se Š., oslovil ho za účelem spolupráce. Spolu navštěvovali domy a zakreslovali předběžné vedení kanalizačních přípojek, přičemž Š. dělal spíše taxikáře. Po A. požadoval provedení prací V., nicméně svědek si nepamatoval, za jaký daňový subjekt V. jednal. Pokud Š. byla za jeho práci vyplacena odměna, zřejmě ji vyplatil žalobce, určitě ji neplatil A. V provedených svědeckých výpovědích shledal správce daně rozpor a uzavřel, že z výpovědi nevyplývá, kdo předmětné plnění dle šetřeného dokladu fakticky uskutečnil. V rámci ústního jednání dne 21. 9. 2017 (protokol č. j. 1754706/17/3109-60563-802435) žalobce uvedl, že sám vyplňoval iniciály vlastníka nemovité věci na smlouvách o právu umístit a zřídit stavbu, a to asi rok poté, co se zjišťovalo a zakreslovalo umístění přípojek. Z toho vyjádření správce daně shledal časový nesoulad, neboť když byly smlouvy podepsány v průběhu roku 2015, muselo

by zjišťování umístění přípojek dle sdělení žalobce probíhat v roce 2014. Žalobcem deklarované přijaté plnění od V. F. C. však mělo probíhat od podpisu smlouvy, tj. od 2. 3. 2015 do 21. 12. 2015. Správce daně dále ke společnosti V. F. C. zjistil, že podala řádně přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, ale že na adrese zapsaného sídla fakticky nenachází. Mimo jiné správce daně k dotčeným korporacím také zjistil, že jako jednatel V. F. C. byl od 18. 1. 2013 do 16. 1. 2017 zapsán L. V. a od 16. 1. 2017 do 19. 9. 2017 R. A. U R. M. poté bylo zjištěno, že od 15. 6. 2015 do 20. 1. 2016 byl jako společník zapsán L. V.

14. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Konkrétně byl žalobce vyzván (ve vztahu k nyní projednávané věci) k prokázání oprávněného uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 117 600 Kč za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 a dále k prokázání, že zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu č. X (ev. č. X) se uskutečnilo tak, jak je na něm formálně vykazováno. Na uvedenou výzvu žalobce reagoval v tom směru, že V. F. C. zprostředkovala společnosti R. M. předmětné plnění a navrhl opětovný výsledek jednatele R. M. A. Správce daně návrhu na opětovný výsledek A. nevyhověl, neboť žalobce nesdělil jeho přesnou identifikaci a neupřesnil, jaké nové skutečnosti hodlá opětovným výsledkem prokázat nebo vysvětlit. Správce daně rovněž poukázal na skutečnost, že se žalobce výsledku svědka neúčastnil, ačkoli byl o jeho termínu vyrozuměn a na složitou dosažitelnost A., který není k zastižení na kontaktních adresách. Správce daně dále v rámci zprávy o daňové kontrole uzavřel, že ve vztahu ke zprostředkování prací společností V. F. C. společnosti R. M. se jedná pouze o žalobcovo tvrzení, které ovšem nedoložil žádnými novými důkazy. Správce daně nicméně za účelem zjistit skutečnosti o předmětném plnění co nejúplněji, provedl dvě svědecké výpovědi, a sice P. T., který byl členem komise pro rozvoj a územní plánování v předmětném období, a M. Š., která v předmětné době zastávala funkci tajemnice. Žalobce se žádné ze svědeckých výpovědí nezúčastnil. Ani z jedné svědecké výpovědi nicméně nevyplývalo, že by se na zakreslování kanalizačních přípojek podílela V. F. C. Svědek T. k tomu uvedl, že Štencel obcházel domácnosti v souvislosti s hlavním řadem, asi ne už s přípojkami, a to z titulu jeho pozice předsedy stavební komise. Svědkyně Š. poté vypověděla, že dopis s nákresem o umístění kanalizační přípojky společně se smlouvou roznášel Š. Dle správce daně tedy nebylo žalobcem prokázáno, že zdanitelná plnění byla poskytnuta fakticky tak, jak bylo deklarováno na předmětném přijatém daňovém dokladu, tedy že žalobce neprokázal, že plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na sporném daňovém dokladu. Žalobce byl s výše uvedenými výsledky kontrolního zjištění seznámen dne 14. 2. 2019 (protokol č. j. 206938/19/3109-60563-802435). V rámci vyjádření k závěrům kontrolního zjištění žalobce uplatnil obdobné námitky jako nyní v žalobě a dále navrhl vyslechnout jednatele V. F. C. L. V. Správce daně nevyhověl návrhu žalobce a ukončil daňovou kontrolu se shodným závěrem, tedy že žalobce nesplnil podmínky § 72 a násl. ZDPH, neboť neprokázal, že k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo, jak tvrdí a že toto plnění přijal od V. F. C. (zpráva o daňové kontrole ze dne 25. 4. 2019, č. j. 834427/19/3109-60563-802435). Na základě zprávy o daňové kontrole poté vydal správce daně dne 29. 4. 2019 platební výměr č. j. 1075295/19/3109-50521-804402 na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016, kterým byla žalobci doměřena vlastní daň ve výši 105 173 Kč.

15. Proti uvedenému platebnímu výměru podal žalobce včasné odvolání, ve kterém nesouhlasí s posouzením věci správcem daně a uplatňuje obdobné námitky jako ve vyjádření k závěrům kontrolního zjištění, potažmo v žalobě. Žalovaný předně v rámci odvolacího řízení nařídil správci daně doplnit řízení o výsledch jednatele V. F. C. L. V. Žalobce i jeho zástupce byl u výsledku přítomen. Žalovaný následně hodnotil svědeckou výpověď V. ve vztahu ke smlouvě o zprostředkování, obdržené dokumentaci, činnosti R. M., jednání s vlastníky dotčených nemovitých věcí, úhradě mezi V. F. C. a R. M. a datu uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný uzavřel, že svědek V. sice potvrdil uzavření smlouvy o zprostředkování se žalobcem, stejně jako to, že V. F. C. sama činnost pro žalobce nevykonávala, nýbrž na realizaci zajistila společnost R. M., nicméně tato svědecká výpověď dle žalovaného potvrzuje skutečnosti, které byly zjištěny již v průběhu daňové kontroly pouze v obecné rovině, a především nevyvrátila pochybnosti o reálnosti těchto skutečností. Dále se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami, když ve vztahu k navrhované opakované výpovědi A. uvedl, že opakování svědecké výpovědi by nepřispělo k objasnění skutkových okolností, když svědek sám uvedl, že po prodělaném infarktu si již mnoho věcí nepamatuje a již v rámci proběhnuvšího výsledku nebyl schopen říci konkrétní informace potvrzující uskutečnění plnění deklarované žalobcem. K daňovému přiznání V. F. C. poté žalovaný uvedl, že byť tato společnost přiznala uskutečněné plnění pro žalobce ve svém daňovém přiznání, tak tato skutečnost nemůže být sama o sobě důkazem, že předmětné plnění bylo opravdu uskutečněno, pakliže jsou správcem daně zjištěny okolnosti, které zakládají o faktické realizaci plnění důvodné pochybnosti. K námitce porušení neutrality daně se žalobce dovolává rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, přičemž žalovaný rozporuje závěry uvedené v tomto rozhodnutí a poukazuje na dlouhodobou judikaturu, ze které vyplývá povinnost daňového subjektu prokázat, že zdanitelné plnění přijal od osoby, která je jako dodavatel uvedena na předloženém daňovém dokladu. Žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené rozhodnutí.
16. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
17. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit podmínku mít při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad.
18. K námitce opomenutí časového faktoru, kdy dle žalobce není z postupu správce daně ani žalovaného zřejmé, k jakému časovému úseku realizace zakázky dokazování vztahoval, soud uvádí, že je nutné si předně uvědomit, co je v řešeném případě spornou otázkou. Jádrem sporu je prvotní podmínka pro úspěšné nárokování odpočtu daně, a sice prokázání faktické realizace plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně. Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016, jejímž vydáním byl zahájen postup k odstranění pochybností, formuloval zcela určitým způsobem své nabyté pochybnosti vztahující se výlučně k zdanitelnému plnění od V. F. C. Žalobce v průběhu daňového řízení nenamítal, že by obsahově uvedená výzva neodpovídala požadavkům zákona. Žalobci tedy zcela zjevně bylo zřejmé, v čem tkví pochybnosti správce, což lze dovodit i ze skutečnosti, že žalobce reagoval na výzvu požadovaným

způsobem, kdy ovšem doložené listiny nevyvrátily pochybnosti nabyté správcem daně ohledně uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně proto v souladu se zákonem přistoupil k zahájení daňové kontroly, která byla opět jednoznačně vztažena k ověření oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u přijatelného daňového dokladu č. 015012014. Nelze tedy souhlasit s žalobcem, že by rozsah dokazování správce daně byl zmatečný v tom smyslu, že není zřejmé, ke kterému plnění v rámci celého projektu kanalizačních přípojek se dokazování vztahovalo. Pokud se svědkové v rámci výpovědi vyjadřovali k prvopočátkům realizace projektu, vytváří to dle soudu pouze ucelenější obraz o skutkových okolnostech, ale nemůže to být vadou řízení. Tuto žalobní námitku proto shledal soud jako nedůvodnou.

19. Další námitka žalobce směřovala do způsobu, jakým žalovaný hodnotil výpověď svědka V. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že žalovaný tuto výpověď hodnotil svévolně. Daňové řízení je vystaveno mimo jiné na zásadě volného hodnocení důkazů zakotvené v § 8 odst. 1 daňového řádu, která znamená, že při hodnocení důkazů vzešlých z dokazování není správce daně vázán žádnými stanovenými pravidly, ale hodnotí je podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Závěry správce daně však nemohou být výsledkem jeho libovůle, nýbrž musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu a úvahy správce daně, které vedly k jeho závěrům, musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřeny v rozhodnutí (srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75). Skutečnost, že se konkrétní hodnocení důkazů správcem daně liší od hodnocení žalobce, nepředstavuje samo o sobě pochybení správce daně, pokud při hodnocení důkazů dostal výše uvedeným principům. Žalovaný dle soudu přezkoumatelným způsobem uvedl, v čem spatřuje nesoulad svědkem vypovězených skutečností s dalšími zjištěními v rámci daňového řízení. Soud neshledává v hodnocení žalovaného ani účelové překrucování, jak namítá žalobce. Žalovaný na základě výpovědi svědka V. připustil, že v rámci plnění zakázky sehrál určitou roli, nicméně po celkovém vyhodnocení výpovědi seznal, že pro něj není natolik přesvědčivá, aby vyvrátila pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění sporného plnění. Tento svůj závěr řádně odůvodnil a dostal tím zásadě volného hodnocení důkazů. Rovněž námitka směřující do hodnocení skutečností, které nebyly předmětem sdělených pochybností, je dle soudu nedůvodná. Jak výše soud uvedl, již z prvotní výzvy bylo zřejmé, co je předmětem pochybností správce daně, přičemž je logické, a tkví v tom samotná podstata dokazování, že tyto pochybnosti se v průběhu daňového řízení zjištěnými novými skutečnostmi určitým způsobem vyvíjejí (buď jsou vyvráceny, nebo naopak prohloubeny). Není tedy účelem výzvy k odstranění pochybností obsáhnout veškerá dílčí jednání, pokud tato dílčí jednání nebyla v době vydání výzvy správcem daně známá. Z obsahu správního spisu také nevyplývalo, že by svědek Vágner byl již dříve ve věci vyslechnut, jak tvrdí žalobce. Soud přisvědčuje žalovanému, že výpověď svědka ze dne 11. 11. 2019 byla první svědeckou výpovědí učiněnou svědkem ve vztahu k předmětu řízení.
20. Pokud žalobce odkazuje v souvislosti s problematičností prokázání všech detailů po mnoha letech na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 173/13 soud předně uvádí, že tento nálezy se týká důkazního standardu ve sporech, v nichž je řešena otázka neplatnosti právního úkonu pro duševní poruchu jednajících osoby. Po žalobci nicméně nebylo v řízení vyžadováno úplné prokázání všech detailů. Pro unesení důkazního břemene žalobcem bylo vyžadováno, aby rozptýlil pochybnosti správce daně ohledně zdanitelného plnění k tomu

zvolenými důkazními prostředky, které by konkrétně a v logických souvislostech podpořily žalobcovu tvrzení. Daňové řízení tedy není vystaveno na zjištění skutečného stavu, ale na zjištění co možná nejúplnějších skutečností rozhodných pro stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

21. Ve vztahu k výsledku svědka A. se soud předně neztotožňuje s názorem žalobce, že tento výsledek byl realizován před sdělením jakýchkoli pochybností. Postup k odstranění pochybností byl zahájen vydáním výzvy ze dne 17. 5. 2016, ve které byly pochybnosti správce daně konkrétně formulovány. Daňová kontrola byla zahájena dne 2. 6. 2016 a v rámci ní byl jako jeden z důkazních prostředků proveden výsledek svědka A. dne 18. 9. 2017. Žalobce nevyužil svého zákonného práva a daného výsledku se nezúčastnil. K navrhovanému opakovanému výsledku svědka soud uvádí, že povinností správce daně je provést vždy navržené důkazní prostředky, jsou-li potřebné k řádnému zjištění stavu věci (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Z toho a contrario plyne, že správce daně je oprávněn rozhodnout, zda navržené důkazní prostředky k tomuto cíli směřují a zda je provede. Jinými slovy správce daně nemusí provést ty z navrhovaných důkazů, jestliže jejich prostřednictvím nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V takovém případě ale opětovně platí, že v odůvodnění rozhodnutí musí správce daně vysvětlit, proč návrhu nevyhověl. V projednávaném případě žalovaný důkazní návrh žalobce na opětovný výsl. svědka A. neprovedl, neboť jej vyhodnotil jako nadbytečný s ohledem na stav řízení. Žalovaný to zdůvodňuje tím, že svědek byl již tázán na okolnosti obchodní spolupráce v dané věci a současně, vzhledem k jeho zdravotnímu stavu, by opakovaná výpověď nemohla přispět k objasnění jiných skutečností, než ke kterým se již jednou vyjadřoval. Soud se zcela ztotožňuje s tímto postupem žalovaného. Přestože si je soud vědom zásady, dle které nelze předjímat výsledky svědecké výpovědi dopředu, je z průběhu daňového řízení zřejmé, že opětovný výsledek svědka již nemůže ke sporné otázce o průběhu realizace plnění žádným relevantním způsobem přispět. Svědek byl již k této otázce vyslechnut, přičemž i v rámci tohoto výsledku upozorňoval, že si vzhledem k prodělané srdeční příhodě na mnoho věcí nepamatuje. Žalobce navíc ani v žalobě neuvádí, k jakým zjištěním by měl tento opětovný výsledek vést, pouze obecně uvádí, že by mohla potvrdit či vyvrátit v některých souvislostech výpověď svědka V. Postup žalovaného je ostatně v souladu i s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které *„správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42). Soud proto shledal tuto námitku nedůvodnou.
22. Nelze souhlasit ani s žalobcovou námitkou, že žalovaný ignoroval daňové přiznání V. F. C., ve kterém tato společnost přiznala uskutečněné plnění pro žalobce. Žalovaný si byl této skutečnosti dobře vědom, ale došel k závěru, že v případě, že jsou zjištěny takové okolnosti, které zakládají o faktické realizaci plnění pochybnosti, nesvědčí tento důkaz sám o sobě pro závěr, že sporné plnění bylo V. F. C. opravdu provedeno. Soud sdílí tento názor s žalovaným. Tato námitka úzce souvisí s námitkou unesení důkazního břemena žalobcem a dotýká se samotné podstaty sporu, tj. zda byly naplněny podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně. Soud k tomu uvádí, že při uplatnění nároku na odpočet DPH je to primárně daňový subjekt, který musí tvrdit a prokázat, že zdanitelné plnění přijal a následně jej použil výhradně pro uskutečňování své ekonomické činnosti (§ 72 odst.

1 ZDPH). V první fázi daňového řízení tedy leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především daňovým dokladem (§ 73 odst. 1 písm. a) ZDPH) prokázat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Přestože je tedy prokazování nároku na odpočet daně záležitostí dokladovou, je zároveň nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, tak jak je v daňovém dokladu deklarováno, nemusí být ani formálně správné daňové doklady podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. K shodnému závěru dospěl Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, kde uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“*. Rozhodující je tedy fakticita deklarovaného plnění, nikoliv to, že daňový subjekt předložil daňový doklad vystavený plátcem (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 363/2019-50, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37 či ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-35).

23. Správci daně přitom vznikly pochybnosti o fakticitě deklarovaného plnění, a to na základě porovnání kontrolních hlášení žalobce a V. F. C. Na tomto místě soud podotýká, že ačkoli lze souhlasit s žalobcem, že V. F. C. nebyla povinna plnění evidovat v kontrolním hlášení, jak ostatně uznává i žalovaný ve vyjádření k žalobě, není tato skutečnost právně významná pro projednávanou věc. Podstatné je, že správce daně zpochybnil údaje o přijatém zdanitelném plnění a ohledně těchto svých pochybností unesl důkazní břemeno, jak mu stanoví zákon (§ 89 odst. 2 daňového řádu, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Bylo na správci daně, aby se kvalifikovaně vyjádřil, v čem tkví jeho pochybnosti stran uskutečnění zdanitelného plnění a z jakých důvodů jsou předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH nedostatečné. Správce daně této povinnosti dostal již výzvou k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že obsahem výzvy byly původní pochybnosti správce daně, které měly základ v té době neexistující povinnosti, neboť kvalifikovaným zpochybněním daňového tvrzení žalobce, bylo opět na žalobci, aby jinými důkazními prostředky prokázal věrohodnost a správnost svých tvrzení. Daňový řád v § 92 totiž zcela striktně stanovuje, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 – 27). Žalobce tedy měl být schopen vyvrátit vznesené pochybnosti správce daně v rámci dalšího řízení a věrohodným způsobem prokázat svá tvrzení o deklarovaném obchodním plnění. To se ovšem žalobci nepodařilo a původní pochybnosti správce daně byly potvrzeny jinými zjištěnými skutečnostmi (výslechy svědků Š., A., V., místními šetřeními aj. – viz výzva k prokázání skutečností ze dne 24. 8. 2018). Důkazní situace v projednávaném případě je tedy taková, že daňové orgány zjistily a prokázaly skutečnosti, které vznášejí důvodné pochybnosti, zda zdanitelné plnění proběhlo způsobem deklarovaným žalobcem, tj. zda bylo poskytnuto osobou uvedenou na daňovém dokladu a zda bylo provedeno v deklarovaném množství. Z výsledků daňové kontroly vyplývá, že na

faktické realizaci plnění se podílel svědek Š. Současné ale nebylo věrohodně prokázáno, v jakém smluvním vztahu se kterým subjektem tento svědek byl, kdo mu za provedenou práci zaplatil a v jakém rozsahu dané práce provedl. I přes provedené dokazování tedy přetrvaly pochybnosti o způsobu realizace zdanitelného plnění. Je tedy nutné uzavřít, že správce daně měl pochybnosti založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích, které se žalobci nepodařilo vyvrátit, a proto žalobce neunesl své důkazní břemeno stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak deklaroval v daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Nebyla tedy naplněna podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 ZDPH.

24. Jde-li o námitku popření zásady neutrality DPH, žalobce namítal, že s totožnou odvolací námitkou se žalovaný nevyrovnal. Žalovaný nicméně v obsáhlém vypořádání námitky zdůvodnil, proč má za to, že žalobcem uplatněnou argumentaci, vycházející z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, nelze ve vztahu k projednávané věci aplikovat (bod 103 - 107 napadeného rozhodnutí). Soudu je známo, že otázka nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání poskytnutí zdanitelného plnění konkrétním dodavatelem, aniž by současně byla prokázána participace daňového subjektu na podvodu, je řešena rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu. Krajský soud k tomu nicméně zastává názor, že prokázání dodavatele, jenž je plátcem DPH, který poskytl daňovým subjektem deklarované plnění, je jednou z hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně (viz bod 19 tohoto rozhodnutí). Soud se proto v této otázce zcela ztotožňuje s prvním senátem Nejvyššího správního soudu, který se v předkládacím usnesení vymezil proti názoru vyjádřeném v rozhodnutí citovaném žalobcem a uvedl, že v případě nedodržení hmotněprávní podmínky prokázání zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele, který je plátcem DPH, dochází k narušení neutrality DPH. *„Je tomu tak, neboť právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani stačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně uplatněna na vstupu.“* (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 40).
25. Rovněž závěry vyjádřené v usnesení SDEU ve věci C-610/19 nejsou na nyní posuzovanou věc přílehlavé. Plátcem DPH se stává osoba povinná k dani, která dosáhla stanoveného obrátu (§ 6 odst. 1 ZDP), případně též osoba, která se dobrovolně přihlásí k registraci (§ 6f ZDP). Z uvedeného plyne, že systém DPH v tuzemsku počítá jak s osobami povinnými k dani, které budou plátcí DPH (ex lege či dobrovolně), tak také s osobami, které plátcí DPH nebudou. Jak je výše uvedeno, pro zachování zásady neutrality DPH je stěžejní, aby zdanitelná plnění byla fakticky poskytnuta výhradně plátcem DPH. Tento závěr je ostatně v souladu s premisou vyjádřenou v bodě 43. usnesení SDEU ve věci C-610/19, kde se uvádí, že: *„K uplatnění nároku na odpočet DPH je však nutno dodržet požadavky nebo podmínky, a to jak věcné, tak formální povahy. Pokud jde o věcné požadavky nebo podmínky, ze znění čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že proto, aby dotyčná osoba mohla využít uvedeného nároku, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu*

uvedené směrnice a aby na výstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.“ Věcnému požadavku uplatnění nároku na odpočet DPH tedy nebude dostáno, když plnění bude poskytnuto neplátcem DPH. Proto nelze bez dalšího uzavřít, že pouze prokázáním faktického dodání zboží a služeb vzniká daňovému subjektu právo na odpočet DPH. V daňovém řízení bude nutné dále prokázat, že toto plnění poskytla konkrétní osoba, která je součástí systému DPH, tedy plátcem DPH. Jsou-li splněny tyto hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, je nutné dále zkoumat sekundární podmínku nároku, a sice případnou neúčast na daňovém podvodu. V projednávaném případě nicméně nebyly splněny již hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, když nebylo prokázáno, že plnění bylo poskytnuté v deklarovaném množství a rovněž, zda jej poskytla osoba, která je plátcem DPH.

26. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 21. června 2021

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu